

Il commercialista telematico

Per i giudici tributari di Bologna motivazione degli atti degli uffici a rischio di censura

(a cura Antonino Romano)

L'ufficio delle entrate deve spiegare il ragionamento logico giuridico sottostante alla pretesa tributaria. La motivazione dell'atto non può essere esplicitata in un momento successivo all'emanazione del provvedimento o essere integrata dall'attività informativa posta in essere dal contribuente. Sono questi due importanti principi espressi dai Giudici della sezione XII, della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, nella sentenza n. 333 del 2006.

Fattispecie affrontata dai giudici di merito

Un contribuente è stato raggiunto da un avviso di liquidazione riferito ad Imposta Comunale sugli Immobili, emesso dal competente ufficio tributi del Comune (1). L'ente pubblico evidenziava una difformità tra le somme dovute ed il corrispettivo versato, a causa dell'aggiornamento dei dati del catasto immobiliare, effettuato dall'Agenzia del Territorio, in base all'art. 74, l. n. 342/2000. La parte motiva dell'avviso non specificava, tuttavia, in quale delle tre fattispecie disciplinate dal legislatore fosse ricompreso il caso in specie. Il Comune, in definitiva, domandava l'integrazione dell'imposta comunale sugli immobili relativa all'annualità 1999, calcolata sulla base di un valore presunto degli immobili del contribuente.

Decisione C.T.P. Bologna, n. 333/2006

Ponendosi in contrasto con alcune pronunce della Corte di Cassazione, che di fatto svuotano l'obbligo per l'amministrazione di motivare gli avvisi tributari (cfr. Corte di Cassazione, 10.11.2006, n. 24086, in cui i Giudici del palazzaccio hanno stabilito che l'obbligo di motivare l'accertamento di maggior valore è soddisfatto dall'enunciazione del criterio normativo astratto al quale viene determinato il valore d'imposta più elevato), la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna stigmatizza l'operato dell'ufficio tributi del Comune, accogliendo le doglianze di parte.

Per i giudici tributari di merito, la motivazione degli atti fiscali, qualificata dalla legge "principio fondamentale dell'ordinamento tributario (artt. 1 e 7, l. n. 212 del 2000 – Statuto dei diritti del contribuente) costituisce un intrinseco requisito di legittimità dell'atto (2).

¹ A. GORRET, *La pretesa tributaria va motivata*, "Italia Oggi" 9.12.2006, pag. 39.

2 - Legge 27 luglio 2000, n. 212

Articolo 1

1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

3. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge.

4. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge.

Articolo 7

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Il commercialista telematico

Difatti, la suddetta motivazione – proseguono i Giudici felsinei – si pone come garanzia del legittimo e corretto esercizio dei poteri della Pubblica Amministrazione (art. 97 della Costituzione) e altresì vale a tutelare l'effettivo diritto di difesa (art. 24 della Costituzione).

Di conseguenza, l'ente impositore è tenuto a spiegare il ragionamento logico-giuridico che conduce alla pretesa fiscale.

Né, sostiene collegio giudicante, la motivazione può intervenire successivamente o essere integrata dall'attività informativa/esplorativa del contribuente.

In definitiva, la C.T.P. di Bologna, ha quindi ritenuto illegittimo il provvedimento comunale impugnato, perché i dati e gli elementi presenti non consentono "...al contribuente come al giudice di cogliere le ragioni, di fatto e di diritto, su cui si fonda la pretesa del Comune...".

Sulla questione si richiama specifica pronuncia del Supremo Collegio (Corte di Cassazione, sez. I, sentenza 7.03.1991, n. 2424), secondo cui "...E' nullo l'atto di accertamento dei redditi in cui non siano indicati i fatti indice del maggiore imponibile, in modo da porre il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa fiscale; tali elementi non possono essere integrati successivamente nel corso del giudizio tributario, ove l'Amministrazione sia chiamata a provare la sua pretesa...".

Caso pratico

In relazione al medesimo argomento affrontato dai Giudici di prime cure bolognesi, è ipotizzata la seguente fattispecie.

Si suppone che l'ufficio competente, nell'ambito dell'attività di controllo abbia riscontrato alcune differenze negli importi indicati nel quadro RG (reddito d'impresa in regime di contabilità semplificata) e quelli esposti nei quadri VE (volume d'affari) e VF (acquisti ed importazioni). Altre differenze sono state evidenziate tra i valori indicati all'interno dei suddetti quadri del mod. Iva e gli importi evidenziati nei registri Iva delle fatture emesse e degli acquisti. In virtù di tali discordanze si è proceduto al raffronto numerico tra i valori indicati nel mod. UNICO e quelli desunti dalle scritture contabili.

In sostanza, si ipotizza che il contenuto della parte motiva della ripresa fiscale sia tutto espresso nella suddetta motivazione: non vengono pertanto evidenziati né l'imponibile, né l'Iva ripresi a tassazione.

In questo caso appare legittimo ritenere assolutamente incomprensibile la ripresa fiscale in quanto assolutamente carente di motivazione che giustifichi qualsiasi recupero a tassazione.

Ambito normativo ed interpretativo

L'operato dell'ufficio, ipotizzato nella fattispecie concreta, risulterebbe – a nostro parere – palesemente illegittimo considerato che nella fase precedente il processo tributario, spetta all'Amministrazione finanziaria rendere esplicita la propria pretesa nei confronti del contribuente.

Tale assunto è sorretto dalla disciplina normativa di riferimento, vale a dire, sia dal co. 2 dell'art. 42, D.P.R. 29.09.1973, n. 600, che impone all'ufficio di motivare l'atto "...in

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

Il commercialista telematico

relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato ...", sia dal co. 1, dell'art. 7, l. 27.07.2000, n. 211 (Statuto dei diritti del contribuente) – che ricordiamo trattasi di norma di rango costituzionale – secondo cui "...Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati ...indicando i presupposti e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione...".

D'altra parte, la potenziale esecutorietà dell'avviso di accertamento o l'attitudine dello stesso a diventare definitivo in mancanza di gravame non costituiscono deroghe alla posizione sostanziale di attore rivestita dall'Amministrazione finanziaria nel processo tributario. Sul riconoscimento dell'incombenza dell'onere probatorio in capo all'Agenzia delle entrate si registra un consolidato orientamento giurisprudenziale teso a ritenere illegittime quelle pretese impositive che non siano comprovate da valide giustificazioni addotte dall'ente impositore sul quale grava l'onere di provare i fatti che ne costituiscono il fondamento (cfr. Corte di Cassazione, sentenza 23.05.1979, n. 2990; C.T.C. dec. 18.01.1986, n. 393; C.T.C. dec. 15.06.1987, n. 4762).

Per altro verso, in presenza di scritture contabili di cui non è stata contestata né la veridicità, né la regolarità – come nella fattispecie ipotizzata – *"...l'onere di provare, e nelle forme rituali, l'inosservanza degli obblighi tributari doveva necessariamente gravare sull'Ufficio impositore ed essere fatto valere comunque nel rispetto delle richiamate disposizioni concernenti l'accertamento fiscale ...Diversamente opinando, si avrebbe proprio quella non consentita inversione dell'onere probatorio che la Società contribuente ha correttamente contestato..."*(C.T.C. sez. XV, sentenza 21.11.1997, n. 5638).

Ed ancora, non vi sono dubbi che *"...la motivazione dell'accertamento deve presentare un contenuto "minimo", indispensabile per consentire l'identificazione dei presupposti materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria..."* (Corte di Cassazione, sez. I, sentenza 15.05.1989, n. 2221) ed, in ogni caso, anche se la prova dei fatti addotti a sostegno della pretesa tributaria non è richiesta come elemento costitutivo dell'atto impositivo, la giurisprudenza ha più volte puntualizzato che *"...l'avviso di accertamento ha carattere di mera provocatio ad opponendum nel senso che soddisfa l'obbligo della motivazione ogni qual volta che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeat (Corte di Cassazione, 5.05.2006, n. 15156; Corte di Cassazione, sez. I, sentenza 11.10.1997, n. 9894.)*

In questo senso, la rettifica ipotizzata si limitava alla mera esposizione dei dati dichiarati nei quadri del modello UNICO, contrapponendoli a quelli esposti nelle scritture contabili, senza provvedere a giustificare non solo le ragioni, ma anche la misura delle diverse rettifiche, sia in materia di imposte dirette che di Iva.

Per essere ancora più chiari, la tipologia di rettifica in argomento si fonderebbe esclusivamente sulla indicazione :

- a) di alcune componenti positivi e negativi di reddito (e/o ammontare di operazioni Iva attive e passive), nonché
- b) dei maggiori valori accertati,

in palese e consapevole antitesi sia agli avvertimenti della stessa Amministrazione finanziaria (cfr. c.m. 30.4.1977, n. 7/1496) laddove si impone agli uffici di evidenziare, in atto, gli elementi, i dati e le situazioni in generale che, in punto di fatto e di diritto, sono assunti a base di una diversa valutazione degli elementi costitutivi della obbligazione tributaria), sia anche con i moniti espressi dalla giurisprudenza di più alto grado con riguardo a casistica sostanzialmente analoga a quella in trattazione (cfr. Cassazione Sezione Unite 17.8.1990 n. 8352) secondo cui ove l'avviso di accertamento è affetto da nullità assoluta qualora contenga la sola indicazione dei cespiti reddituali e dei maggiori valori accertati).

Il commercialista telematico

Coscienti dell'orientamento giurisprudenziale a mente del quale "...è da escludere che possa pronunziarsi la nullità di un accertamento quando il contribuente risulti in concreto essere messo in grado di riconoscere le singole voci che l'ufficio aveva recuperato a tassazione..." (C.T.C. sez. IX, sentenza 13.01.1994, n. 112) ciò che merita essere evidenziata è la circostanza secondo cui non è dato sapere – in tale contesto si rettifica dell'ufficio – le ragioni per le quali vengono contestata:

A) l'esistenza di ricavi non contabilizzati

B) il diritto alla deduzione di componenti negativi contabilizzati

Più nello specifico, ci si chiede se le contestazioni cui sub A) derivano i) dal mancato rispetto del principio di competenza nella determinazione dei ricavi di periodo ovvero ii) dalla constatata omessa iscrizione di ricavi desunti da elementi presenti nella ufficiale contabilità.

Ed ancora, ove fosse vera l'ipotesi cui ii), quali sono le singole partite attive ritenute non correttamente contabilizzate ?

Trattasi cioè di informazioni ed elementi cui il contribuente ha ovvia necessità di contezza al fine di potere programmare una linea di difesa, e mancando il quali questi si pone nella evidente condizione di non potere contestare nell'an e nel quantum la pretesa tributaria (cfr. sul punto Corte di Cassazione, sez. civ. 02.09.1996, n. 7991; Corte di Cassazione, 2.7.1985 n. 4149).

Allo stesso modo assolutamente sfornita di elementi probatori idonei a suffragare la pretesa tributaria si palesa l'ipotizzata rettifica di cui sub B) tesa relativa al mancato riconoscimento di una considerevole entità di componenti negative indicate in dichiarazione..

Per essere più chiari, su quali basi il contribuente raggiunto da un atto impositivo così motivato dovrebbe fondare le proprie eccezioni ed avere contezza dei termini del contendere: i) mediante produzione di utili perché trattasi di costi non sufficientemente documentati, ? ii) ovvero mancanti del requisito della certezza e/o della determinabilità, iii) oppure di spese non inerenti all'esercizio dell'attività di commercio posta in essere dal ricorrente ? Ed ancora, potrebbe essere stata contestata la congruità delle spese rispetto al volume d'affari ?

Conclusioni

Un rilievo di tal portata conduce a dimostrare l'impossibilità di potere svolgere efficacemente, con riguardo alla casistica proposta, la difesa processuale causa la palese indeterminatezza della rettifica medesima.

In tali condizioni crediamo che la pressoché totale assenza di elementi probatori certi ed inconfutabili idonei a suffragare la pretesa fiscale indurrebbe il destinatario dell'atto impositivo, anche, in virtù dei richiami normativi e giurisprudenziali espressi in precedenza, a chiedere alla giurisprudenza tributaria di pronunziarsi sulla questione dichiarando illegittimo il rilievo causa insufficiente motivazione assolutamente inidonea a porre il ricorrente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e quindi di contestarne con precisione l'an ed il quantum debeatur (Corte di Cassazione, 16.08.1993, n. 8685).

Antonino Romano

Marzo 2007